gemeente Deventer

GEMEENTEBLAD

Officiële uitgave van gemeente Deventer.

Nr. 128971
28 december
2015

Verordening op de heffing en invordering van belastingen op roerende woon – en bedrijfsruimten 2016 Deventer

De raad van de gemeente Deventer,

Gelezen het voorstel van burgemeester en wethouders d.d. 24 november 2015, Team DOWR Belastingen.

Gelet op de artikel 221 van de Gemeentewet;

BESLUIT
vast te stellen de volgende verordening:
Verordening op de heffing en invordering van belastingen op roerende woon – en bedrijfsruimten 2016.

Artikel 1 Begripsomschrijvingen

Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder:

- a ruimte: een roerende woon- of bedrijfsruimte, welke duurzaam aan een plaats gebonden is en dient tot permanente bewoning of permanent gebruik;
- b woonruimte: een ruimte waarvan de vastgestelde waarde in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de ruimte die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden;
- c bedrijfsruimte: een ruimte die niet kan worden aangemerkt als woonruimte.

Artikel 2 Belastingplicht

1 Onder de naam ‘belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten’ worden ter zake van binnen de gemeente gelegen ruimten twee directe belastingen geheven:
- a een gebruikersbelasting van degene die bij het begin van het kalenderjaar een bedrijfsruimte, al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt, verder te noemen: gebruikersbelasting;
- b een eigenarenbelasting van degene die bij het begin van het kalenderjaar van een ruimte het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, verder te noemen eigenarenbelasting.

2 Bij de gebruikersbelasting wordt:
- a gebruik door degene aan wie een deel van een bedrijfsruimte in gebruik is gegeven, aangemerkt als gebruik door degene die dat deel in gebruik heeft gegeven;
- b het ter beschikking stellen van een bedrijfsruimte voor volgtijdig gebruik aangemerkt als gebruik door degene die die ruimte ter beschikking heeft gesteld.

3 Degene die een in het vorige lid bedoelde bedrijfsruimte in gebruik heeft gegeven of ter beschikking heeft gesteld is bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene aan wie die ruimte of deel daarvan in gebruik is gegeven of ter beschikking is gesteld.

Artikel 3 Belastingobject

Als één ruimte wordt aangemerkt:

- a een binnen de gemeente gelegen ruimte;
- b een gedeelte van een in onderdeel a bedoelde ruimte dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt;
- c een samenstel van twee of meer in onderdeel a bedoelde ruimten of in onderdeel b bedoelde gedeelten daarvan die bij dezelfde persoon in gebruik zijn en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren;
- d het binnen de gemeente gelegen deel van een in onderdeel a bedoelde ruimte, van een in onderdeel b bedoeld gedeelte daarvan of van een in onderdeel c bedoeld samenstel.

Artikel 4 Maatstaf van heffing

1 De heffingsmaatstaf is de waarde die aan de ruimte dient te worden toegekend indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de ruimte in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen.

2 In afwijking in zoverre van het eerste lid wordt de waarde van een bedrijfsruimte, met uitzondering van ruimten die zijn ingeschreven in een van de ingevolge de Monumentenwet 1988 vastgestelde

registers van beschermde monumenten, bepaald op de vervangingswaarde indien dit leidt tot een hogere waarde dan die ingevolge het eerste lid. Bij de berekening van de vervangingswaarde wordt rekening gehouden met:
- a de aard en de bestemming van de ruimte;
- b de sedert de stichting van de ruimte opgetreden technische en functionele veroudering waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen.

3 In afwijking in zoverre van het eerste lid wordt de waarde van een ruimte in aanbouw bepaald op de vervangingswaarde, bedoeld in het tweede lid. Onder een ruimte in aanbouw wordt verstaan een roerende zaak of gedeelte daarvan waarvoor een bouwvergunning in de zin van de Woningwet is afgegeven en die door bouw nog niet geschikt is voor gebruik overeenkomstig de beoogde bestemming.

4 In afwijking in zoverre van het eerste lid wordt de waarde van een woonruimte die deel uitmaakt van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de in artikel 1, derde lid, onderdeel b, van die wet bedoelde voorwaarden bepaald met inachtneming van een vooronderstelde verplichting om het landgoed gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen anders dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Ruimten die dienstbaar zijn aan de woonruimte worden geacht deel uit te maken van die woonruimte.

5 Met betrekking tot een ruimte als bedoeld in artikel 3, aanhef en onderdeel d, wordt de waarde gesteld op een evenredig deel van de waarde die dient te worden toegekend aan de gehele ruimte.

Artikel 5 Vrijstellingen

1 In afwijking in zoverre van artikel 4 wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf buiten aanmerking gelaten, de waarde van:
- a glasopstanden die bedrijfsmatig worden aangewend voor de kweek of teelt van gewassen, voor zover de ondergrond daarvan bestaat uit cultuurgrond die bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd ten behoeve van de land- of bosbouw. Onder cultuurgrond wordt mede begrepen de open grond, alsmede de ondergrond van glasopstanden, die bedrijfsmatig aangewend wordt voor de kweek of teelt van gewassen, zonder daarbij de ondergrond als voedingsbodem te gebruiken;
- b ruimten die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, een en ander met uitzondering van delen van zodanige ruimten die dienen als woning;
- c ruimten ten behoeve van waterverdedigings- en waterbeheersingswerken die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, een en ander met uitzondering van delen van zodanige ruimten die dienen als woning;
- d ruimten die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, een en ander met uitzondering van delen van zodanige ruimten die dienen als woning;
- e werktuigen die van een ruimte kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als ruimten zijn aan te merken;
- f bedrijfsruimten voor zover die bestemd zijn te worden gebruikt voor de publieke dienst van de gemeente, met uitzondering van delen van zodanige bedrijfsruimten die bestemd zijn te worden gebruikt voor het geven van onderwijs;
- g ruimten voor zover die bestemd zijn te worden gebruikt ten behoeve van begraafplaatsen, een en ander met uitzondering van delen van zodanige ruimten die dienen als woning.

2 De vrijstelling met betrekking tot de in het eerste lid, onderdeel f, bedoelde bedrijfsruimte geldt niet voor de eigenarenbelasting voor zover de gemeente van die ruimten niet het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

3 In afwijking in zoverre van artikel 4 wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de gebruikersbelasting buiten aanmerking gelaten de waarde van gedeelten van de bedrijfsruimte die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

Artikel 6 Waardepeildatum

1 De heffingsmaatstaf wordt bepaald naar de waarde die de ruimte op de waardepeildatum heeft naar de staat waarin de ruimte op die datum verkeert.

2 De waardepeildatum ligt één jaar voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt bepaald.

3 Indien een ruimte in het kalenderjaar voorafgaande aan het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt bepaald:
- a opgaat in een andere ruimte dan wel in meer ruimten, of

b wijzigt als gevolg van hetzij bouw, verbouwing, verbetering, afbraak of vernietiging, hetzij verandering van bestemming, of
c een verandering in waarde ondergaat als gevolg van een andere, specifiek voor de ruimte geldende, bijzondere omstandigheid, wordt, in afwijking van het eerste lid, de waarde bepaald naar de staat van die ruimte bij het begin van het kalenderjaar.

Artikel 7 Belastingtarieven
Het tarief van de belasting bedraagt een percentage van de heffingsmaatstaf.
Het percentage bedraagt voor:
a de gebruikersbelasting 0,3034 %;
b de eigenarenbelasting
  1 voor woonruimten 0,1524 %;
  2 voor bedrijfsruimten 0,3756 %.

Artikel 8 Wijze van heffing
De belastingen worden bij wege van aanslag geheven.

Artikel 9 Termijnen van betaling
1a. In afwijking van artikel 9, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 moeten de aanslagen die worden opgelegd in het belastingjaar waarop zij betrekking hebben, worden betaald in twee gelijke termijnen waarvan de eerste vervalt op de laatste dag van de maand volgend op de maand die in de dagtekening van het aanslagbiljet is vermeld en de tweede twee maanden later.
1b. In afwijking van artikel 9, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 moeten de aanslagen die worden opgelegd na het belastingjaar waarop zij betrekking hebben, worden betaald in twee gelijke termijnen waarvan de eerste vervalt op de laatste dag van de maand volgend op de maand die in de dagtekening van het aanslagbiljet is vermeld en de tweede twee maanden later.
2. In afwijking in zoverre van het eerste lid, letter a, geldt, in geval het totaalbedrag van de op één aanslagbiljet verenigde aanslagen, of als het aanslagbiljet maar één aanslag bevat en het bedrag daarvan, minder is dan € 5000,-, en zolang de verschuldigde bedragen door middel van automatische betalingsincasso kunnen worden afgeschreven, dat de aanslagen moeten worden betaald in zoveel gelijke termijnen als er na de maand van dagtekening van het aanslagbiljet nog maanden in het belastingjaar waarin de aanslagen worden opgelegd overblijven, met dien verstande dat het aantal termijnen ten minste drie en ten hoogste tien bedraagt. De eerste termijn vervalt op de 25^{e} dag van de maand na de dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen telkens een maand later.
3. In afwijking van het tweede lid van dit artikel moeten aanslagen die worden opgelegd na het belastingjaar waarop zij betrekking hebben, worden betaald in drie gelijke termijnen waarvan de eerste vervalt op de laatste dag van de maand volgend op de maand die in de dagtekening van het aanslagbiljet is vermeld en de volgende termijnen telkens een maand later.
4. De Algemene termijnenwet is niet van toepassing op de in de voorgaande leden gestelde termijnen.

Artikel 10 Nadere regels door het college van burgemeester en wethouders
Het college van burgemeester en wethouders kan nadere regels geven met betrekking tot de heffing en de invordering van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten.

Artikel 11 Inwerkingtreding en citeertitel
1 De ‘Verordening belasting op roerende woon – en bedrijfsruimten 2015’ van 17 december 2014 wordt ingetrokken met ingang van de in het derde lid genoemde datum van ingang van de heffing, met dien verstande dat zij van toepassing blijft op de belastbare feiten die zich voor die datum hebben voorgedaan.
2 Deze verordening treedt in werking met ingang van de eerste dag na die van de bekendmaking.
3 De datum van ingang van de heffing is 1 januari 2016.
4 Deze verordening wordt aangehaald als ‘Verordening belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten 2016’.

Toelichting op de verordening belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten 2016

A Algemeen

De verordening belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten is gebaseerd op artikel 221 van de Gemeentewet. Op deze belastingen zijn de artikelen 220a, tweede lid, 220b, 220d tot en met 220f en 220h van de Gemeentewet inzake de onroerende-zaakbelastingen alsmede de artikelen 17 en 18 van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) van overeenkomstige toepassing verklaard. In de verordening is gekozen voor een zogenaamd ‘aangekleed’ model, dat wil zeggen dat de tekst van hogere wettelijke regelingen, waar nodig voor de duidelijkheid, is overgenomen. Nu de waarden voor roerende woon- en bedrijfsruimten niet bij WOZ-beschikking worden vastgesteld, zijn de overeenkomstige bepalingen uit de Wet WOZ eveneens overgenomen. De gedachte achter de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten is dat gebruikers en eigenaren van woonschepen, woonwagens en andere roerende zaken die dienen tot woning, en van roerende bedrijfsruimten ook belang hebben bij de collectieve voorzieningen die de gemeente hun biedt. Artikel 221 van de Gemeentewet maakt het mogelijk de gebruikers van bedrijfsruimten en eigenaren van woon- en bedrijfsruimten te betrekken in een heffing die vergelijkbaar is met de onroerende-zaakbelastingen. Van belang daarbij is wel dat de ruimten (1) duurzaam aan een plaats gebonden zijn en (2) dienen tot permanente bewoning of permanent gebruik. Een gemeente is niet verplicht de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten te heffen, ook niet als de gemeente onroerende-zaakbelastingen heft. Daar staat tegenover dat de gemeente op grond van artikel 221, derde lid, van de Gemeentewet geen belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten kan heffen als de gemeente geen onroerende-zaakbelastingen heft, hetgeen overigens alle gemeenten doen. In de verordening is nauwe aansluiting gezocht bij de systematiek van de onroerende-zaakbelastingen. Het gaat eveneens om twee belastingen, te weten een eigenarenbelasting en een gebruikersbelasting. In de verordening hebben de belastingen de naam ‘belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten’. De aangehaalde jurisprudentie in deze toelichting is in het algemeen ontleend aan de onroerende-zaakbelastingen. Gezien de grote gelijkenis van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten met de onroerende-zaakbelastingen wordt de vermelde jurisprudentie vooralsnog van overeenkomstige toepassing geacht.

Afschaffing tarieflimieten

Met ingang van 1 januari 2008 zijn de limieten voor tarieven en tariefstijgingen afgeschaft (Wet van 7 december 2007, Stb. 570). Gemeenten zijn vrij in het vaststellen van drie tarieven: een eigenarentarief en een gebruikerstarief voor niet-woningen en een eigenarentarief voor woningen. Daarbij gelden geen absolute of relatieve limieten. Wel is ter voorkoming van een onevenredige stijging van de collectieve lastendruk een macronorm ingesteld. Dit is een bestuurlijke norm. Bij overschrijding van de norm vindt er een bespreking plaats tussen Rijk en gemeenten in het bestuurlijk overleg Financiële Verhoudingen in de maand april. Het Rijk kan uiteindelijk als machtsmiddel de hoogte van de uitkering uit het gemeentefonds gebruiken.

Tarief als percentage van de waarde

De belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten worden met ingang van 1 januari 2009 berekend naar een percentage van de waarde van de roerende woon- en bedrijfsruimten. Dit volgt uit de wijziging van artikel 220f van de Gemeentewet (Stb. 2008, 262). De mogelijkheid om een tarief per eenheid van € 2500 vast te stellen is hiermee vervallen.

B Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1 Begripsomschrijvingen

Om duidelijkheid te scheppen over de inhoud van de in de verordening voorkomende begrippen, ruimte, woonruimte en bedrijfsruimte, is daarvan een omschrijving opgenomen in artikel 1 van de verordening. Voor het begrip ‘ruimte’ is aansluiting gezocht bij artikel 221 van de Gemeentewet. Het onderscheid tussen woon- en bedrijfsruimten is gebaseerd op artikel 220a, tweede lid van de Gemeentewet waarin het onderscheid tussen woningen en niet-woningen voor onroerende-zaakbelastingen is geregeld. Het onderscheid is nog belangrijker geworden omdat de gebruikersbelasting voor woningen sinds 1 januari 2006 niet meer kan worden geheven. Ook in deze toelichting worden de begrippen overeenkomstig de begripsomschrijving gebruikt.

Artikel 2 Belastingplicht

Eerste lid

In overeenstemming met artikel 221 van de Gemeentewet zijn als belastingobject aangewezen de binnen de gemeente gelegen ruimten. De nadere vereisten voor de heffing van belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten vloeien voort uit de begripsomschrijving in artikel 1 van de verordening. Voor iedere ruimte kan een directe belasting voor het genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht worden geheven.

De belasting wegens genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt aangeduid als eigenarenbelasting. De belasting wegens het gebruik van een onroerende zaak wordt aangeduid als gebruikersbelasting. De belasting wegens genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht als eigenarenbelasting. Alle gemeenten heffen bij de onroerende- zaakbelastingen zowel een eigenaren- als gebruikersbelasting. Gezien de achtergrond van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten ligt het in de lijn der verwachting ook hier beide belastingen te heffen. Het begin van het kalenderjaar bepaalt de belastingplicht. Indien het gebruik dan wel het genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht in de loop van het jaar aanvangt of eindigt, heeft dat geen invloed op de belastingplicht. De belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten zijn immers net als de onroerende-zaakbelastingen tijdstipbelastingen.

Gebruikersbelasting
De gebruikersbelasting wordt vanaf 1 januari 2006 slechts geheven van degene die (naar de omstandigheden beoordeeld) bij het begin van het kalenderjaar een ruimte die niet in hoofdzaak tot woning dient (bedrijfsruimte) al dan niet krachtens eigendom, bezit of beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt. Daarbij is het niet van belang op grond waarvan gebruik wordt gemaakt van de bedrijfsruimte. Ook bij wederrechtelijk gebruik (krakers) is sprake van gebruik (Hoge Raad 10 maart 1982, nr. 20860, BNB 1982/115, Belastingblad 1982, blz. 148 (Dordrecht)).

Het begrip gebruik
Degene die de bedrijfsruimte metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn eigen behoeften, moet als gebruiker worden aangemerkt. Dit volgt uit het arrest Hoge Raad 5 september 1979, nr. 19420, BNB 1979/268 (Uitgeest), waarin werd beslist dat het doen bouwen op een ongebouwd eigendom moet worden aangemerkt als gebruik van de onroerende zaak door de opdrachtgever. Het aanhouden voor handels- of beleggingsdoeleinden levert geen metterdaad bezigen en dus geen feitelijk gebruik op, aldus Hoge Raad 22 juli 1985, nr. 22649, BNB 1985/258, Belastingblad 1985, blz. 658 (De Bilt). Zie echter hierna onder leegstand. Of er sprake is van gebruik wordt beoordeeld naar de feitelijke omstandigheden. Een van de belangrijkste aanwijzingen voor het gebruik van een onroerende zaak is de aanwezigheid van meubilair of andere zaken.
Feitelijke aanwezigheid van personen is geen vereiste. De afwezigheid van de bewoner van een woning op 1 januari leidt dus niet zonder meer tot het achterwege laten van heffing van de gebruikersbelasting. Zie tevens Hoge Raad 30 juni 1993, nr. 28345, BNB 1993/265, Belastingblad 1993, blz. 543 (Grootegast), Hoge Raad 4 januari 1995, nr. 30176, BNB 1995/52, Belastingblad 1995, 417 (Rotterdam), Hoge Raad 27 november 1996, nr. 31829, Belastingblad 1996, blz. 835 (Enschede), Hoge Raad 8 januari 1997, nr. 31887, Belastingblad 1997, blz. 117 (Haarlem) en Hof Amsterdam
30 november 1999, nr. 98/5331, Belastingblad 2000, blz. 498 (Amsterdam). Zie voor een uitgebreide uitleg van het begrip gebruik en een toelichting op jurisprudentie: mr M.W. Koenis, Handleiding gebruik in de onroerende-zaakbelastingen, Belastingblad 2002, blz. 799. De jurisprudentie die over de term "gebruik" is gewezen over woningen geldt ook voor bedrijfsruimten.

Leegstand
Bij de wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen in 1995 achtte de wetgever een verruiming van het begrip gebruik wenselijk, omdat het draagvlak van de onroerende zaakbelastingen zo breed mogelijk moet zijn. De wetsgeschiedenis van de onroerende-zaakbelastingen is gezien de samenhang ook voor de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten relevant. Het begrip 'feitelijk gebruik' in de Gemeentewet werd vervangen door het begrip 'gebruik'. Volgens de wetgever is er ook sprake van gebruik wanneer de genothebbende krachtens zakelijk recht de onroerende zaak bewust leeg laat staan met de bedoeling hem voor bepaalde doeleinden voor zichzelf ter beschikking te houden: 'Een leegstaand object, dat wil zeggen een object dat echt leeg staat, en dat dus geen meubilair en dergelijke bevat, wordt ook niet gebruikt in de zin van artikel 219, onderdeel a (thans artikel 220, onderdeel a; VNG) . Dit is slechts anders indien een genothebbende krachtens een zakelijk recht zijn object bewust leeg laat staan met de bedoeling het voor bepaalde doeleinden voor zichzelf ter beschikking te houden.' (Kamerstukken II, 1989-1990, 21 591, nr. 3, blz. 68). Om te bepalen of er sprake is van belastbare leegstand moet worden beoordeeld of de zakelijk gerechtigde de onroerende zaak bewust leeg laat staan. Gezien het objectieve karakter van de onroerende- zaakbelastingen is voor deze beoordeling niet zozeer relevant wat de zakelijk gerechtigde er zelf van vindt, als wel wat naar de omstandigheden beoordeeld waarschijnlijk moet worden geacht. Daartoe kunnen criteria worden vastgesteld.

Het begrip gebruiker
Wie de gebruiker van een bedrijfsruimte is, kan natuurlijk niet worden bepaald aan de hand van de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens. Daarvoor kan bijvoorbeeld wel de administratie van nutsbedrijven een hulpmiddel zijn. Ook kan gebruik worden gemaakt van aangiftebiljetten. Zie in dit verband ook artikel 8 van de modelverordening van de VNG (opgenomen in de bundel modelverordeningen van de VNG) en de aan het begin van die bundel opgenomen Algemene toelichting, onderdeel B, onder 10 (aangifte). Zie voor een nadere invulling van het begrip gebruiker ook de toelichting op het tweede lid, onderdeel c van genoemde bundel.

Tweede lid, onderdeel a
Bij de wijziging van de materiële belastingbepalingen in 1995 is het begrip 'feitelijk gebruik' in de Gemeentewet vervangen door 'gebruik'. Daardoor kan de gebruikersbelasting in bepaalde situaties belastingplichtigen aanwijzen die niet feitelijk gebruik maken van een ruimte. Zo regelt artikel 2, tweede lid, onderdeel a, van de verordening dat gebruik door degene aan wie een deel van een ruimte in gebruik is gegeven, wordt aangemerkt als gebruik door degene die dat deel in gebruik heeft gegeven. Door deze bepaling is de verhuurder (al of niet tevens eigenaar) ook belastingplichtig voor de gebruikersbelasting als hij niet zelf gebruiker (van een deel) van de bedrijfsruimte is. Dit betekent dat bij verzamelkantoorruimten met meer dan één gebruiker, maar die voor de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten als één object gelden, de verhuurder in de heffing van de gebruikersbelasting moet worden betrokken. De huurders zijn dan niet belastingplichtig. In artikel 2, derde lid, van de verordening is voorzien in een verhaalsmogelijkheid voor de verhuurder.
Voor alle duidelijkheid: de bepaling ziet alleen op situaties waarin delen van de ruimte worden gebruikt door afzonderlijke gebruikers, die niet gezamenlijk het geheel gebruiken. De verhuurder van een bedrijfsruimte kan niet als gebruiker worden aangemerkt als hij de bedrijfsruimte verhuurt aan bijvoorbeeld een onderneming of een persoon. Verhuurt hij de verschillende delen van de bedrijfsruimte echter aan verschillende gebruikers, dan is hij wel belastingplichtig.

Tweede lid, onderdeel b
Dit onderdeel bepaalt dat het ter beschikking stellen van een bedrijfsruimte voor volgtijdig gebruik wordt aangemerkt als gebruik door degene die de bedrijfsruimte ter beschikking heeft gesteld. Dit ziet met name op ruimten die voor korte perioden worden verhuurd. In beginsel is het de verhuurder die dan als belastingplichtige voor de gebruikersbelasting wordt aangemerkt. Degene die de bedrijfsruimte ter beschikking stelt is bevoegd om de belasting te verhalen op degene aan wie die zaak ter beschikking is gesteld. Zie ook Hoge Raad 28 oktober 1981, nr. 20691, Belastingblad 1982, blz. 26 (Valkenisse) en Hof 's-Gravenhage 2 februari 1996, nr. 94/0158, Belastingblad 1996/532 (Brielle).

Eigenarenbelasting
In tegenstelling tot de situatie bij de onroerende zaken kan de vaststelling van de genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht niet geschieden op grond van de kadastrale registers. De gemeente zal derhalve gebruik moeten maken van andere informatiebronnen. Gezien de regelgeving rond woonwagens en woonschepen is het voor gemeenten mogelijk de gerechtigde tot de stand- of ligplaats te achterhalen.
Deze gegevens kunnen dan als uitgangspositie dienen voor het achterhalen van de genothebbende. Daarnaast zijn ook andere informatiebronnen denkbaar. Indien registers met informatie niet onder beheer staan van de gemeente, kan op grond van artikel 47 e.v. van de AWR verstrekking van de gegevens worden afgedwongen.
Daarnaast kan de gemeente ook hier de benodigde gegevens verkrijgen door het uitreiken van een aangiftebiljet. Zie in dit verband ook de toelichting op dit artikel 8 van de verordening alsmede hoofdstuk B, van het onderdeel 'Algemene toelichting'.
Indien sprake is van een recht dat is afgeleid van een meer omvattend recht (bijvoorbeeld eigendom), heeft de gemeente – gelet op de omschrijving van de belastingplicht – bij het aanwijzen van de belastingplichtige in feite de keuze tussen de eigenaar, de bezitter of de beperkt gerechtigde. In verband hiermee zal de heffingsambtenaar ook bij deze keuze moeten handelen op basis van een vastgesteld en bekendgemaakt beleid. In beginsel wordt degene die het meest genothebbende is, als belastingplichtige aangewezen. Indien er meer genothebbenden zijn die met betrekking tot één ruimte in dezelfde hoedanigheid verkeren (bijvoorbeeld in geval van mede-eigendom twee eigenaren), dan handelt de gemeente bij de keuze van de belastingplichtige ook op grond van een vastgesteld en bekendgemaakt beleid. Het is overigens zinvol op het aanslagbiljet te vermelden dat de aanwijzing plaatsvindt middels de tenaamstelling van de aanslag. De eigenaar, bezitter of beperkt gerechtigde wordt in de belastingheffing betrokken ongeacht de omvang van zijn genot. Slechts indien de eigenaar wederrechtelijk de uitoefening van zijn eigendomsrecht is ontnomen, kan hij niet als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht worden aangemerkt, tenzij die ontneming slechts van voorbijgaande aard is (Hoge Raad 10 maart 1982, nr. 20860, Belastingblad 1982, blz. 148 (Dordrecht). Indien een eigenaar in staat van faillissement verkeert, kan hij niet worden aangemerkt als genothebbende van de onroerende zaak. Door het faillissement is aan belanghebbende anders dan voorbijgaand, de mogelijkheid onvrijwillig ontnomen om zijn eigendomsrecht uit te oefenen. Belanghebbende kan voor de onroerendezaakbelastingen derhalve niet als eigenaar worden aangemerkt (Hof Leeuwarden 24 december 1996, nr. 631/96, Belastingblad 1997, blz. 415 (Emmen)). Overigens bestaan er verschillende vormen van zogenaamde economische eigendom die niet gepaard gaan met een recht van eigendom, bezit of beperkt recht. Iemand heeft de economische eigendom van een zaak indien hij niet de juridische eigenaar daarvan is, maar economisch daarbij wel belang heeft in die zin dat hij het volle risico voor alle waardeveranderingen en zelfs voor het eventuele tenietgaan van die zaak draagt. Niet de economische eigenaar maar de zogenaamde bloot eigenaar (of juridisch eigenaar) is de genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. De Hoge Raad heeft beslist dat de overdracht van de economische ei-

gendom niet belet dat de juridisch eigenaar in de heffing van de onroerende-zaakbelastingen wordt betrokken omdat het objectieve karakter van deze belastingen met zich meebrengt dat door de eigenaar, bezitter of beperkt gerechtigde vrijwillig aanvaarde beperkingen van zijn genot niet in de weg staan aan zijn belastingplicht (Hoge Raad 29 november 1989, nr. 26308, BNB 1990/43, Belastingblad 1991, blz. 63 (Amsterdam)). Van een economische eigenaar is bijvoorbeeld sprake bij een huurkoper, maar ook het lidmaatschapsrecht van een coöperatieve flatvereniging kan worden gezien als een vorm van economische eigendom van een flatwoning. De figuur van de economische eigendom doet zich in de praktijk ook nogal eens voor wanneer een vennoot in een vennootschap onder firma of een aandeelhouder van een NV of BV niet de juridische eigendom, maar alleen het belang bij de bedrijfsruimte inbrengt. Een huurder kan daarentegen niet als economisch eigenaar worden aangemerkt, omdat hij niet het volle waarderisico loopt.

Artikel 3 Belastingobject
In dit artikel wordt het te belasten object afgebakend. Artikel 3, onderdeel a, van de verordening is via de begripsomschrijving in artikel 1 van de verordening, gebaseerd op artikel 221 van de Gemeentewet. Voor de overige bepalingen is aangesloten bij de systematiek van artikel 16 van de Wet WOZ, hoewel artikel 221 van de Gemeentewet dit artikel niet overeenkomstig van toepassing verklaart op de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten. Een reden hiervoor is uit de parlementaire behandeling niet op te maken. Daar de objectafbakening echter ook een rol kan spelen bij ruimten, is artikel 16 van de Wet WOZ in aangepaste vorm in de verordening opgenomen.

Roerend of onroerend
Voor de heffing van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten is de vraag van belang of er sprake is van een roerende of onroerende zaak. Alleen de roerende woon- en bedrijfsruimten worden immers in de heffing betrokken. Voor de vraag of een zaak roerend of onroerend is, is het Burgerlijk Wetboek (BW) van belang. Op grond van artikel 3:3 van het BW wordt als onroerend aangemerkt de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken. Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn. Het begrip ‘aard- en nagelvast’ dat in het oud BW werd gebezigd, is in het nieuw BW niet meer terug te vinden. Hoewel bij de aanpassing van het BW in 1992 is aangegeven dat met de wettekstwijziging geen inhoudelijke wijziging is beoogd, blijkt uit jurisprudentie na die aanpassing dat er toch sprake is van een ruimere uitleg van het begrip ‘onroerende zaak’. De verschillende rechters toetsen daarbij niet alleen aan de technische vereisten van een gebouw of werk maar ook aan de beoogde bestemming waarbij wordt gekeken naar de bedoeling van de bouwer (of zijn opdrachtgever) zoals die naar buiten kenbaar is. De vraag of gebouwen en werken al dan niet onroerende zaken zijn, is gevarieerd. Zie voor windmolens Hoge Raad 23 februari 1994, nr. 29115, BNB 1994/136, Belastingblad 1994, blz. 299 (Franekeradeel); Hoge Raad 23 februari 1994, nr. 28837, BNB 1994/135, Belastingblad 1994, blz. 301 (Vlissingen); voor studentenpaviljoens Hof 's- Gravenhage 28 oktober 1994, nr. 924055, Belastingblad 1995, blz. 82 (Studentenpaviljoens); voor een verrijdbare havenkraan Hoge Raad 8 juli 1997, nr. 31274, LJN: AA2223, BNB 1997/294, Belastingblad 1997, blz. 711 (Nijmegen); voor portocabines Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16404, NJ 1998/97, Belastingblad 1998, blz. 252 (portocabine); voor recreatieonderkomens Hof Arnhem 26 mei 1998, nr 97/22544, Belastingblad 1999, blz. 48 (stacaravan); Hof Arnhem 28 september 1998, nr. 97/21967 (weekendhuisje); Hoge Raad 20 september 2000, nr. 34371, LJN: AA7147, Belastingblad 2001, blz. 61 (Maasbree) en Hoge Raad 7 juni 2002,nr. 36759, LJN: AE3831 (Nunspeet); en voor aanlegsteigers Hoge Raad 20 september 2002, nr. 37128, LJN: AE7857 (Den Haag). Een drijvende woonboot is geen onroerende zaak omdat de duurzame vereniging met de (onder)grond ontbreekt (Hoge Raad 22 juli 1988, nr. 25546, BNB 1988/282, Belastingblad 1988, blz. 579 (Wilnis). Indien een woonboot echter langdurig op de bodem ligt of is onderheid, is de woonboot wel een onroerende zaak (Hof 's-Gravenhage 31 juli 1996, nr. 93/2342, Belastingblad 1997, blz. 748 (woonboot op zanddam) en Hof Amsterdam 23 april 1999, nr. 98/0065, Belastingblad 2000, blz. 54 (onderheide woonboot)). De rechtbank Roermond heeft onlangs een Marina als onroerende zaak aangemerkt (uitspraak 30 maart 2007 nr. AWB 05/1634, LJN: BA2101). Een Marina is een drijvende woning, die bestaat uit een houten opbouw geplaatst op een betonnen caisson. De Marina is door verschuifbare ringen verbonden aan twee in de grond verankerde stabilisatiepalen die het mogelijk maken om omhoog of omlaag te bewegen. De Marina heeft een aanlegsteiger en is aangesloten op het rioleringstelsel, waterleiding, telefoon, elektriciteit- en gasnet. De rechtbank baseert zich mede op het arrest van de Hoge Raad van 20 september 2002 (nr. 37128, LJN: AE7857) waarin drijvende steigers als onroerende zaak worden aangemerkt.
Een woonark is roerend als deze niet duurzaam met de oever is verenigd, aldus Hoge Raad 15 januari 2010, nr. 07/13305, LJN: BK9136. Een woonark is in ieder geval niet duurzaam met de bodem verenigd als deze drijft. Onderzoek bij het verwijzingshof moet uitwijzen of de woonark duurzaam met de oever is verenigd.

Woonruimten

In de toelichting op het amendement dat tot invoering van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten heeft geleid, zijn woonschepen en woonwagens als woonruimten genoemd. Daarnaast kunnen ook andere woonruimten in de heffing (eigenarenbelasting) worden betrokken. Een nadere toelichting op het begrip woonruimte is niet gegeven. Het begrip 'woonruimte' komt ook voor in de verontreinigingsheffing oppervlaktewateren. Daar wordt als woonruimte aangemerkt een ruimte die isbedoeld om te voorzien in woongelegenheid en die als zodanig wordt gebruikt. In een procedure voor de verontreinigingsheffingen bepaalde de Hoge Raad dat het begrip woonruimte dient te worden getoetst aan het spraakgebruik. In deze zin betekent 'woonruimte' een overdekte, door wanden omsloten ruimte bestemd om te voorzien in woongelegenheid en als zodanig al dan niet permanent in gebruik (Hoge Raad 23 juli 1984, nr. 22156, BNB 1984/281 (Uitwaterende Sluizen). In dit arrest bepaalde het Hof voorts dat aan het begrip 'woonruimte' en het begrip 'woning' vaak eenzelfde betekenis wordt gegeven. Derhalve kan de jurisprudentie met betrekking tot de forensenbelasting mede van belang zijn. In de forensenbelasting wordt als woning beschouwd een enigszins solide, en niet al te primitief, eventueel verplaatsbaar bouwsel dat aan een mens een redelijk onderdak en huisvesting kan bieden, zodat hij bescherming kan vinden tegen weersinvloeden en desgewenst in staat is enige privacy te genieten. Van belang zijn de bestemming en geschiktheid voor bewoning. Hierbij speelt het al dan niet aanwezig zijn van voorzieningen als een toilet en kookgelegenheid, alsmede aansluitingen op riolering, waterleiding, gas en elektriciteit een rol.

Bedrijfsruimten

Onduidelijk is of het begrip 'bedrijfsruimte' ruim of beperkt moet worden uitgelegd. Bij een ruime interpretatie kan het begrip bedrijfsruimte worden gelezen als iedere niet-woning die permanent in gebruik is. In dat geval kunnen naast ruimten die binnen een bedrijf worden gebruikt bijvoorbeeld ook verenigingsruimten of kerkruimten in de heffing worden betrokken. Een beperkte interpretatie leidt ertoe dat uitsluitend objecten kunnen worden aangeslagen die bedrijfsmatig worden gebruikt of, met andere woorden, ruimten die worden gebruikt binnen een bedrijf. De voorbeelden die tijdens de parlementaire behandeling zijn gegeven, gaan uit van de beperkte uitleg. Zo merkte de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken tijdens de mondelinge behandeling bijvoorbeeld op dat zij onder permanente bedrijfsruimten geen nissenhutten of bouwketen verstaat, maar wel kantoren of bedrijfsruimten die maatschappelijk vergelijkbaar zijn met onroerende zaken. Ook wordt het voorbeeld gegeven van een drijvend restaurant. Het doel van het amendement waarbij de belastingen op de roerende woon- en bedrijfsruimten worden ingevoerd, pleit echter voor een ruime uitleg van het begrip 'bedrijfsruimte'. Het amendement beoogt namelijk roerende ruimten te belasten die maatschappelijk vergelijkbaar zijn met onroerende zaken. Dit brengt met zich dat ook roerende ruimten die niet als woning of bedrijf zijn aan te merken maar wel vergelijkbaar zijn met onroerende zaken in de belastingheffing kunnen worden betrokken. Het begrip 'bedrijfsruimte' moet naar onze mening dan ook worden gelezen als niet-woning. De ruime uitleg sluit ook aan bij het begrip 'bedrijfsruimte' zoals dat bij de verontreinigingsheffing oppervlaktewateren wordt gehanteerd. Bij deze heffingen wordt onder bedrijfsruimte verstaan een naar aard en inrichting als afzonderlijk geheel te beschouwen terrein of ruimte, niet zijnde een woonruimte.

Duurzaam gebonden aan een plaats

Artikel 221 Gemeentewet bepaalt dat een ruimte duurzaam aan een plaats moet zijn gebonden. Tijdens de parlementaire behandeling is op dit vereiste niet nader ingegaan. De staatssecretaris van binnenlandse zaken heeft bij de mondelinge behandeling wel opgemerkt dat door het mobiele karakter van de roerende objecten het op eenvoudige wijze mogelijk is het duurzame karakter van het verblijf op te heffen. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 september 2000, nr. 34153, LJN: AA7150 (Loenen), een definitie gegeven van wat als duurzaam aan een plaats gebonden moet worden beschouwd: 'Gelet op deze wetsgeschiedenis moet 'duurzaam aan een plaats gebonden' in art. 221 wat betreft woonschepen worden opgevat als het hebben van een vaste ligplaats. De aanwezigheid van een vaste ligplaats kan blijken uit bij voorbeeld een aansluiting op nutsvoorzieningen, maar in ieder geval is sprake van een vaste ligplaats als het gaat om een ligplaats waar het woonschip reeds ten minste een jaar met niet meer dan incidentele onderbrekingen aanwezig is. De omstandigheid dat een ligplaats slechts krachtens vergunning voor beperkte tijd of zelfs slechts krachtens gedogen wordt ingenomen, is, nu het aankomt op de feitelijke situatie, niet van belang.' De aanwezigheid van een aansluiting op de nutsvoorzieningen kan dus enerzijds duiden op een woonruimte (zie hiervoor, onder woonruimten), en anderzijds op een vaste ligplaats. Volgens de Hoge Raad is er in ieder geval sprake van een vaste ligplaats wanneer het woonschip er gedurende ten minste een jaar met niet meer dan incidentele onderbrekingen aanwezig is. Nissenhutten, bouwketen en dergelijke kunnen niet in de heffing worden betrokken omdat deze objecten niet duurzaam aan een plaats zijn gebonden. Dit is mogelijk anders als het gaat om een langdurig bouwproject zodat de bouwkeet gedurende een lange tijd blijft staan.

Permanente bewoning of permanent gebruik

Een ander vereiste om ruimten in de heffing te kunnen betrekken is dat de ruimte dient tot permanente bewoning of permanent gebruik. Een nadere toelichting wordt niet gegeven. Zoals eerder is aangegeven wordt met de belastingen op ruimten beoogd een heffing tot stand te brengen die vergelijkbaar is met de onroerendezaakbelastingen.

Het vereiste van permanente bewoning of permanent gebruik moet dan ook in dat licht worden bezien. Zo zal bijvoorbeeld een stacaravan buiten de heffing kunnen blijven indien op grond van bestemming en inrichting wel sprake is van woonruimte, maar deze woonruimte niet geschikt is om te dienen voor permanente bewoning of permanent gebruik. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de dikte van de buitenmuren nauwelijks bescherming bieden tegen kou of door de plaatsing van de waterleidingen bij geringe vorst reeds bevriezing ervan optreedt (Hoge Raad 16 februari 1972, nr. 16658, BNB 1972/73 (Terschelling) inzake forensenbelasting). Ook het ontbreken van sanitaire voorzieningen kan een indicatie geven over de mogelijkheid tot permanente bewoning of permanent gebruik.

Recreatief gebruik
Uit een opmerking van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken bij de mondelinge behandeling blijkt dat geen belasting kan worden geheven van een ruimte indien deze ruimte slechts een recreatief karakter heeft. Overigens ziet deze opmerking niet op een woonruimte die permanent kan worden bewoond of gebruikt maar die feitelijk alleen voor recreatie wordt gebruikt (bijvoorbeeld een tweede huis). In dat geval dient de ruimte wel in de belastingheffing te worden betrokken. Een woonark die volgens de geldende voorschriften tijdens de wintermaanden niet mag worden gebruikt, en ook niet wordt gebruikt, dient volgens de Hoge Raad niet tot permanente bewoning of permanent gebruik (Hoge Raad 13 februari 2004, nr. 38598, LJN:AO3642; zie voor de hofuitspraak Hof Amsterdam 26 april 2002, nr. 01/02836, LJN: AE2358).

Gedeelten
In artikel 3, onderdeel b, van de verordening is bepaald dat een gedeelte van een ruimte dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt als een afzonderlijk belastingobject moet worden aangemerkt.
Bedoeld worden gedeelten die elk nog als zelfstandige en onafhankelijke eenheid kunnen worden gebruikt (bijvoorbeeld eenheden van een opgesplitste woonboot). Voor een bevestigend antwoord op de vraag of een gedeelte van een kantoorgebouw blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt, is op zijn minst vereist dat zodanig gedeelte redelijk afsluitbaar is en aldus kan worden gescheiden van de overige gedeelten van het gebouw (Hoge Raad 16 december 1987, nr. 25015, BNB 1988/91, Belastingblad 1988, blz. 121 (Amsterdam)). Voor een zelfstandig kantoorgedeelte is het niet voldoende dat een kamer afsluitbaar is (Hoge Raad 8 oktober 2004, nr. 38443 en 38444, LJN:AR3500).

Samenstel (complex)
In artikel 3, onderdeel c, van de verordening is een regeling gegeven voor een samenstel van ruimten en gedeelten daarvan. Kenmerkend voor dergelijke samenstellen is dat de daartoe behorende ruimten naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren en door een en dezelfde (rechts)persoon worden gebruikt. Er zijn dus twee voorwaarden. Allereerst moeten de ruimten naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren. Daarbij kan bijvoorbeeld de afstand tussen de eigendommen een rol spelen. Vaak zal het ene eigendom een hulpfunctie vervullen voor het andere eigendom (bijvoorbeeld een losstaand schuurtje dat naast een woonwagen staat). Bij de bepaling of de ruimten naar de omstandigheden bij elkaar behoren, moet ook aansluiting worden gezocht bij de maatschappelijke opvatting. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 9 mei 2003, nr. 35987, LJN: AD6058, bepaald dat ‘bij de beantwoording van de vraag in hoeverre de door belanghebbende in haar bedrijf aangewende (gedeelten van) eigendommen – die onmiskenbaar een geografisch samenhangend geheel vormen – als een samenstel moeten worden aangemerkt, beslissend is of dat bedrijf als één samenhangend geheel moet worden beschouwd, waarbinnen alle (gedeelten van) eigendommen voor één organisatorisch doel worden aangewend’.
Zie voor jurisprudentie over complexen onder de wetgeving zoals die voor de onroerende-zaakbelastingen gold tot 1 januari 1995, Hoge Raad 15 juli 1987, nr. 24238,Belastingblad 1987, blz. 537 (Woerden) inzake een spoorwegcomplex en Hoge Raad 9 september 1992, nr. 28352, Belastingblad 1992, blz. 649 (Leiden) inzake een zusterhuis bij een ziekenhuis. De tweede voorwaarde is dat de ruimten in gebruik zijn bij dezelfde persoon. Wanneer bijvoorbeeld de bij een woonruimte behorende garage wordt gebruikt door een ander dan de bewoner van de ruimte, kunnen woonruimte en garage niet langer één belastingobject vormen. Woonruimte en garage zijn immers niet meer in gebruik bij dezelfde persoon. Bedrijfsruimten met een afzonderlijke bovenwoning kunnen niet als één roerende woon- of bedrijfsruimte worden aangemerkt (Hoge Raad 18 januari 1984, nr. 22165, BNB 1984/100, Belastingblad 1984, blz. 99, (Loon op Zand); Hoge Raad 10 juni 1987, nr. 24572, BNB 1987/222, Belastingblad 1987, blz. 492 (Oosterhout) en Hoge Raad 4 december 1991, nr. 27875, BNB 1992/164, Belastingblad 1992, blz. 345 (Roosendaal en Nispen). Voor een bevestigend antwoord op de vraag of een gedeelte van een kantoorgebouw blijkenszijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt, is op zijn minst vereist dat zodanig gedeelte redelijk afsluitbaar is en aldus kan worden gescheiden van de overige gedeelten van het gebouw (Hoge Raad 16 december 1987, nr. 25015, BNB 1988/91, Belastingblad 1988, blz. 121 (Amsterdam)).

Binnen de gemeentegrens

In artikel 3, onderdeel d, van de verordening ligt vast dat uitsluitend de binnen de gemeentegrenzen gelegen ruimten in de heffing kunnen worden betrokken.Het binnen de gemeente gelegen deel is een afzonderlijk belastingobject. Dat deel zal in de heffing betrokken moeten worden. Een ruimte die op de gemeentegrens ligt zal dus door twee (of meer) gemeenten moeten worden aangeslagen. Hoe de waardebepaling van het binnen de gemeente gelegen deel moet geschieden, staat in artikel 4, vijfde lid, van de verordening.

Eigendomsgrens is grens object
Alleen als van de samenstellende delen van een ruimte de genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht dezelfde is, is sprake van één belastingobject. Dit betekent dat de eigendomsgrens de uiterste grens van het object vormt. Dit volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 20 oktober 1993, nr. 29464, BNB 1993/349, Belastingblad 1994, blz. 174 (Amsterdam) en de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 14 juni 1995, nr. 93/3928, Belastingblad 1995, blz. 699 (Noordwijk).

Gevolgen verkeerde objectafbakening
Oorspronkelijk kon een afbakeningsfout volgens de Hoge Raad in bezwaar of beroep niet worden hersteld zodat de aanslag moest worden vernietigd (zie o.a. Hoge Raad 8 juli 1992, nr. 28262, BNB 1992/311, Belastingblad 1992, blz. 490 (Utrecht)). Een uitzondering gold indien een aanhorigheid niet in aanmerking was genomen (zie o.a. Hoge Raad 21 januari 1981, nr. 20302, BNB 1981/100 (Maassluis)). In de arresten Hoge Raad 27 september 2002, nr. 34927, LJN: AE8146 (Rotterdam) en Hoge Raad 27 september 2002, nr. 34928, LJN: AD5341 (Rotterdam) en Hoge Raad 9 november 2002, nr. 36941, LJN: AF0074, Belastingblad 2002/1220 (Goedereede) komt de Hoge Raad voor te groot afgebakende objecten echter terug op deze jurisprudentie omdat het gevolg van een gemaakte afbakeningsfout (vernietiging van de gehele aanslag) vaak niet in verhouding staat tot de ernst van de fout. Dit heeft de Hoge Raad ertoe gebracht om de rechtspraak inzake een onjuiste objectafbakening voor zowel de uitvoering van de onroerende-zaakbelastingen als de WOZ te herzien. De jurisprudentie geldt volgens de VNG ook voor de roerende woon- en bedrijfsruimtebelasting. De nieuwe leer houdt in dat de objectafbakening in bezwaar of beroep door de gemeente of de belastingrechter kan worden aangepast indien de oorspronkelijke aanslag mede betrekking heeft op objecten die in eigendom of gebruik zijn bij derden of geheel of gedeeltelijk op het grondgebied van een andere gemeente zijn gelegen. De aanpassing dient zodanig te geschieden dat de aanslag nog slechts betrekking heeft op één - op de juiste wijze afgebakend - belastingobject. Daarbij dient zo nodig de waarde van het object te worden verlaagd. Voor te klein afgebakende objecten heeft de Hoge Raad de gevolgen geschetst in het arrest van 9 mei 2003, nr. 35987, LJN: AD6058. Het komt erop neer dat aanslagen van te klein afgebakende objecten dienen te worden vernietigd. Binnen de driejaarstermijn van artikel 11, lid 3 AWR kunnen nieuwe aanslagen (eventueel tot behoud van rechten) worden opgelegd.

Artikel 4 Maatstaf van heffing
Algemeen
Met betrekking tot de term 'maatstaf van heffing' of 'heffingsmaatstaf' wordt opgemerkt dat de eerste term wordt gebruikt in algemene zin terwijl de tweede term in concrete zin wordt gebruikt (de concrete waarde van een onroerende zaak). Daarom is in de aanhef van artikel 4 van de verordening sprake van 'maatstaf van heffing' en in het vervolg van de verordening steeds over 'heffingsmaatstaf'. Dit correspondeert met de wettekst.

Eerste lid
Overeenkomstig artikel 17 van de Wet WOZ wordt de waarde van een ruimte bepaald op de waarde in het economische verkeer. Het gaat daarbij om de waarde die aan de ruimte moet worden toegekend indien de volle en onbezwaarde eigen- dom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de ruimte in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen(overdrachts- en verkrijgingsfictie). Het gaat daarbij om de prijs die een willekeurige derde na de beste voorbereidingen bereid zou zijn te betalen waarbij geen rekening mag worden gehouden met eventueel op het object rustende lasten.
Een uitzondering geldt daarbij voor erfdienstbaarheden. Bij de waardebepaling wordt geen rekening gehouden met eventueel op de onroerende zaak rustende lasten, zoals een anti-speculatiebeding met kettingbeding. Volgens de Hoge Raad dient bij de waardebepaling wel rekening te worden gehouden met een zakelijke of daarmee gelijk te stellen verplichting die de omvang van het genot van de zaak beperkt (Hoge Raad 25 november 1998, nr. 33212, blz. 93, LJN: AA2572, Belastingblad 1999 (Rotterdam)). Voor woningen en rijksmonumenten is de waarde in het economische verkeer altijd van toepassing. Voor niet-woningen daarentegen wordt de gecorrigeerde vervangingswaarde genomen indien deze hoger is dat de waarde in het economische verkeer. Bij de waardering van ruimten dient de ondergrond buiten beschouwing te worden gelaten. Deze ondergrond is immers een onroerende zaak en wordt niet in de heffing betrokken. In de uitspraak Hof Amsterdam 3 januari 1997, nr. P95/3961, Belastingblad 1997, blz. 160 (Weesp) gaat het Hof nader in op de waardering van een woonboot waarbij de ligplaats wordt gehuurd van een derde. Het Hof is van mening dat terecht is uitgegaan van vergelijkbare verkopen van woonschepen die op hun ligplaats zijn blijven liggen en waarbij de koper de verkoper is opgevolgd

als huurder van de ligplaats en als vergunninghouder. Uit de feiten leidt het Hof af dat de overgelegde verkoopprijzen uitsluitend betrekking hebben op de woonarken, omdat niet aannemelijk is dat de kopers aan verkopers een vergoeding zullen betalen voor de niet overdraagbare overeenkomsten of vergunningen. Uit de feiten blijkt namelijk dat noch de huurovereenkomst noch de vergunning overdraagbaar zijn aan derden. Bij eigendomsoverdracht van de woonarken worden met de nieuwe eigenaren nieuwe huurovereenkomsten gesloten en aan hen worden nieuwe vergunningen afgegeven. De omstandigheid dat de verkoopopbrengst van een woonark, die op haar ligplaats blijft liggen en waarbij de koper de verkoper kan opvolgen als huurder en als vergunninghouder, hoger is dan de verkoopopbrengst van een woonark waarbij dat niet het geval is, is dan ook uitsluitend het gevolg van het feit dat de koper de woonboot onmiddellijk en in volle omvang in gebruik kan nemen, zij het dat daarbij de medewerking nodig is van de eigenaar van de ligplaats en van Rijkswaterstaat. Die hogere verkoopopbrengst is niet toe te rekenen aan enig afzonderlijk door de koper aan de verkoper overgedragen goed. Het vereiste dat de ruimte onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen worden genomen, brengt dan ook met zich dat de waarde in het economische verkeer van de woonark van belanghebbende moet worden bepaald op de prijs die daarvoor zou kunnen worden verkregen indien de woonark op haar ligplaats zou blijven liggen en waarbij de koper de verkoper kan opvolgen als huurder en als vergunninghouder. Evenmin als dat het geval is bij de onroerende woningen en bedrijfsruimten, kunnen bij de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten de ligging en andere omgevingsfactoren bij de waardering niet buiten aanmerking worden gelaten. De Hoge Raad onderschrijft deze zienswijze. In het arrest Hoge Raad 11 oktober 2000, nr. 33540,LJN: AA7410 (Haarlemmerliede), merkt de Hoge Raad het volgende op: ‘De vaststelling van de waarde in het economisch verkeer van een woonschip met een vaste ligplaats dient overeenkomstig art. 221 jo art. 220c Gemeentewet te worden bepaald op de waarde die aan het woonschip kan worden toegekend indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. De prijs die een gegadigde bij de hier veronderstelde verkoop zal willen betalen, wordt in de regel mede bepaald door de plaats en omgeving van het woonschip en de verwachtingen die deze gegadigde heeft omtrent de mogelijkheid dat het schip op die plaats zal kunnen blijven liggen. Mede gelet op het hiervoor gestelde over de rol die het duurzaam aan een plaats gebonden zijn speelt bij de onderhavige belastingen, is er geen reden deze factor bij de waardebepaling uit te schakelen.’ Bij de waardevaststelling van een woonschip met vaste ligplaats dient, net zoals bij de waardevaststelling van onroerende zaken, derhalve rekening te worden gehouden met de ligging van het object.

Tweede lid
Bij de waardering van bedrijfsruimten wordt naast de waarde in het economische verkeer, ook de gecorrigeerde vervangingswaarde bepaald. Is deze gecorrigeerde vervangingswaarde hoger dan geldt die als heffingsmaatstaf. Zie voor de relatie tussen de waarde in het economische verkeer en de gecorrigeerde vervangingswaarde bij onroerende zaken in de commerciële sfeer ook het arrest Hoge Raad 31 mei 1995, nr. 29224, BNB 1995/228, Belastingblad 1995, blz. 475 (Franekeradeel).

Wijze berekening gecorrigeerde vervangingswaarde
De overdrachts- en verkrijgingsfictie gelden ook voor de gecorrigeerde vervangingswaarde (Hoge Raad 9 juli 1999, nr. 34377, LJN: AA2808, Belastingblad 1999, blz. 622, (kettingbeding met recht van terugkoop)). De gecorrigeerde vervangingswaarde wordt bepaald door de vervangingswaarde van het object te verminderen met de afschrijving wegens technische en functionele veroudering. De correctie wegens technische veroudering vindt plaats op grond van de verwachte levensduur van het object en de restwaarde die het object aan het einde van die levensduur zal hebben.
De correctie wegens functionele veroudering brengt de mate tot uitdrukking waarin nog behoefte bestaat aan het object zaak als gevolg van technische, economische en maatschappelijke ontwikkelingen. Redenen voor een correctie wegens functionele veroudering kunnen bijvoorbeeld gewijzigde bouwtechnieken of bouwtechnische eisen zijn. Daarnaast kan ook worden gedacht aan ondoelmatig ingerichte ruimten alsmede aan een tekort of overschot aan ruimte. Ook economische veroudering als gevolg van algemene conjuncturele ontwikkelingen en ontwikkelingen in de branche kunnen van invloed zijn op de functionele veroudering. De omvang van de functionele veroudering komt onder meer aan bod in het arrest van de Hoge Raad van 8 juli 1992, nr. 27678, BNB 1992/298, Belastingblad 1992, blz. 801 (Veendam). In dit arrest concludeert de Hoge Raad dat bij bedrijfsruimten die in de commerciële sfeer worden gebezigd, de gecorrigeerde vervangingswaarde niet hoger wordt gesteld dan de bedrijfswaarde, oftewel de waarde die de bedrijfsruimte in economische zin voor de huidige eigenaar vertegenwoordigt. Zie ook onze circulaire van 18 september 1992, kenmerk FEZ/207685, Circ. 92/196. De bedrijfswaarde is niet van toepassing op niet-commercieel gebezigde bedrijfsruimten zoals bijvoorbeeld een schoolgebouw (Hof Arnhem 18 januari 1994, nr. 931529, Belastingblad 1994, blz. 397) en een kerk (Hoge Raad 5 juni 1996, nr. 30314, LJN: AA1799, BNB 1996/250, Belastingblad 1996, blz. 430 (Amsterdam)) of indien de exploitatie vooral geschiedt om in het algemeen belang gelegen redenen (Hoge Raad 7 februari 2001, nr. 34899, LJN: AA9842, BNB 2001/112 (Leeuwarden)). Advocaat-Generaal Moltmaker gaf in het arrest van de Hoge Raad van 8 juli 1992, nr. 27678, BNB 1992/298 aan wanneer sprake is van niet-commerciële activiteiten:

– de activiteiten kunnen alleen door middel van subsidies worden gebezigd, of
– er wordt bij de activiteiten slechts gestreefd naar kostendekking.
In de situatie waarin alle aandelen in handen zijn bij de overheid en deze in het algemeen belang handelt kan toch sprake zijn van toepassing van de bedrijfswaarde, aldus de Hoge Raad 9 mei 2003, nr. 35987, LJN: AD 6058 (Schiphol). De Hoge Raad herhaalt de punten die de A-G in BNB 1992/298 noemt en constateert dat die situaties niet van toepassing zijn.

Invloed van omzetbelasting op de vaststelling van de waarde
De vraag of de waarde in het economische verkeer moet worden vastgesteld inclusief of exclusief omzetbelasting moet worden benaderd vanuit de status die de ruimte zelf heeft voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting (hierna: Wet OB).
Dit volgt uit een aantal arresten van de Hoge Raad (Hoge Raad 30 oktober 1991, nr. 26544, BNB 1992/3, Belastingblad 1992, blz. 231 (Hellevoetsluis); Hoge Raad 30 oktober 1991, nr. 26164, BNB 1992/4, Belastingblad 1992, blz. 228 (Domburg); Hoge Raad 8 juli 1992, nr. 27003, BNB 1992/297, Belastingblad 1992, blz. 721 (Wijchen) en Hoge Raad 8 juli 1992, nr. 27678, BNB 1992/298, Belastingblad 1992, blz. 801 (Veendam). Zie de circulaire van de VNG Circ. 92/196 – jurisprudentie onroerend- goedbelastingen (18-09-1992)). Voor verkopen door particulieren geldt dat er geen omzetbelasting verschuldigd is. Voor verkopen door ondernemers geldt voor ruimten als hoofdregel dat bij vervreemding omzetbelasting verschuldigd is. Een uitzondering hierop wordt gemaakt in artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de Wet OB. Deze bepaling geeft een vrijstelling voor de omzetbelasting indien de levering van een roerende zaak die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend is gebezigd ten behoeve van vrijgestelde prestaties ingeval ter zake van de voorafgaande levering van die zaak geen BTW in aftrek is gebracht. Bij verkoop door ondernemers zal in het algemeen op de waardepeildatum dus sprake zijn van een met BTW belaste levering en dient de waarde in het economische verkeer inclusief omzetbelasting te worden vastgesteld. De vraag of de gecorrigeerde vervangingswaarde moet worden vastgesteld inclusief of exclusief omzetbelasting moet niet worden benaderd vanuit de status van de ruimte voor de Wet OB (zoals wel het geval is bij de waarde in het economische verkeer) maar vanuit de positie die de belastingplichtige eigenaar inneemt voor de Wet OB. Bij het vaststellen van de vervangingswaarde gaat het om de kosten (stichtingskosten, aanschafprijs) voor een nieuw object, dat gelijk is aan het bestaande object. Is de eigenaar aan te merken als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB en heeft hij recht op aftrek van voorbelasting dan is de gecorrigeerde vervangingswaarde exclusief omzetbelasting. De omzetbelasting die over de stichtingskosten of aanschafkosten in rekening zou worden gebracht, vormt geen kostenpost voor de eigenaar en blijft dus buiten aanmerking bij de vaststelling van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Heeft de eigenaar geen recht op aftrek van voorbelasting (bijvoorbeeld omdat hij geen ondernemer is of alleen vrijgestelde prestaties verricht) dan vormt de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting wel een kostenpost en maakt de omzetbelasting wel deel uit van de gecorrigeerde vervangingswaarde.

Derde lid
In artikel 17, derde lid, van de Wet WOZ is sinds 1 januari 2005 een waarderingsvoorschrift voor objecten in aanbouw opgenomen. De waarde daarvan wordt altijd bepaald op de vervangingswaarde. Aangezien er sprake is van een gebouwd eigendom in aanbouw, bestaat er geen noodzaak om een correctie voor technische en functionele veroudering toe te passen. De bepaling van deze vervangingswaarde kan in de regel reeds voor de aanvang van het kalenderjaar geschieden, zodat de waarde voor een gebouwd eigendom in aanbouw binnen acht weken na aanvang van het kalenderjaar vastgesteld kan worden.

Vierde lid
In artikel 17, vierde lid, van de Wet WOZ is een speciaal waarderingsvoorschrift opgenomen voor woonruimten die staan op een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 (Stb. 1989, 252) aangewezen landgoed. De werking van de Natuurschoonwet 1928 is per 1 juni 2007 verruimd, maar die verruiming geldt niet voor de Gemeentewet. Daarvoor blijven dezelfde voorwaarden gelden als voorheen: ten minste 30 percent van de oppervlakte van het landgoed is bezet met houtopstanden; of de oppervlakte van het landgoed is voor ten minste 20 percent met houtopstanden bezet waarbij de oppervlakte voorts voor ten minste 50 percent bestaat uit natuurterreinen (artikel 8 Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928). Voor de Gemeentewet moet die engere toets aan de voorwaarden alsnog plaatsvinden.

De woning moet op de zogenaamde ‘bestemmingswaarde’ worden gewaardeerd.
De bestemmingswaarde houdt in dat bij de waardering rekening moet worden gehouden met het waardedrukkende effect van de veronderstelde verplichting de zaak gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen anders dan voor de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Uitsluitend de woonruimten worden naar de bestemmingswaarde gewaardeerd. Hoewel voor elke ruimte afzonderlijk moet worden beoordeeld of deze tot woning dient, moeten de verschillende ruimten, behorende tot hetzelfde belastingobject, wel in hun onderlinge samenhang worden bezien. De schuur die tot 1 januari 1995 een aanhorigheid van de woning zou hebben gevormd, dient in die samenhang tot woning, net als de woning zelf.

Vijfde lid
In artikel 17, vijfde lid, van de Wet WOZ is een waarderingsvoorschrift opgenomen voor ruimten die gedeeltelijk buiten de gemeente liggen. Dit artikel bewerkstelligt dat de gehele ruimte (ook het buiten de gemeente gelegen deel) wordt gewaardeerd. De waarde van het binnen de gemeente gelegen deel van de ruimte wordt vervolgens gesteld op een evenredig gedeelte van de waarde van de gehele ruimte. Dit moet naar de omstandigheden worden beoordeeld; bijvoorbeeld naar de waarde per kubieke meter bij ruimten.

Artikel 5 Vrijstellingen
Algemeen
De verplichte vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 220d van de Gemeentewet. Op grond van artikel 220d wordt niet een object als zodanig vrijgesteld maar wordt de waarde van (een gedeelte) van een object buiten aanmerking gelaten. Dit maakt het mogelijk dat een ruimte gedeeltelijk wordt belast en gedeeltelijk wordt vrijgesteld. De vrijstellingen zijn dus eigenlijk geen echte vrijstellingen maar vormen een onderdeel van de maatstaf van heffing. Indien en voor zover de bepalingen van artikel 220d van de Gemeentewet zien op de grond, zijn deze bepalingen niet in de verordening opgenomen. De grond kan immers nooit tot de ruimten worden gerekend.
Op grond van artikel 220d van de Gemeentewet zijn delen bestemd voor bewoning uitgesloten van de vrijstelling. Om deze reden wordt in de vrijstellingen over het algemeen alleen gesproken over bedrijfsruimten.

Eerste lid, onderdeel a
Op grond van artikel 220d, eerste lid, onderdeel b, van de Gemeentewet zijn bedrijfsruimten vrijgesteld indien de ondergrond bestaat uit vrijgestelde cultuurgrond. Het gaat hier om de ‘kassenvrijstelling’. Zie onder andere Hof ’s-Gravenhage 9 september 1980, Belastingblad 1982, blz. 69 (Naaldwijk) en Hof ’s-Gravenhage 26 oktober 1983, Belastingblad 1985, blz. 125 (Goes) en Hof ’s-Hertogenbosch 21 november 1996, nr. 94/3124, Belastingblad 1997, blz. 119 (Aalburg). Of er sprake is van landbouw moet worden beoordeeld aan de hand van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Pachtwet (Stb. 1958, 37). Zie artikel 220d, tweede lid, van de Gemeentewet.

Eerste lid, onderdeel b
In onderdeel b is de kerkenvrijstelling geregeld.
In artikel 220d, eerste lid, onderdeel c, van de Gemeentewet zijn twee categorieën objecten opgenomen, te weten:
– ruimten die in hoofdzaak bestemd zijn voor de openbare eredienst;
– ruimten die in hoofdzaak bestemd zijn voor bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard.
Bij de tweede categorie is niet vereist dat het bijeenkomsten betreft van genootschappen die rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid zijn. Het object moet ‘in hoofdzaak bestemd’ zijn voor de omschreven activiteiten. Sinds het arrest van de Hoge Raad van 4 december 1991, nr. 27661, BNB 1992/47, Belastingblad 1992, blz. 73 (Vlaardingen) geldt dat ten minste 70% van de inhoud van de ruimte aan de omschreven activiteiten moet kunnen worden toegerekend.

Eerste lid, onderdeel c
De vrijstelling voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken vloeit voort uit artikel 220d, eerste lid, onderdeel g, van de Gemeentewet.

Eerste lid, onderdeel d
De vrijstelling voor rioolwaterzuiveringsinstallaties vloeit voort uit artikel 220d, eerste lid, onderdeel h, van de Gemeentewet. De vrijstelling beperkt zich niet alleen tot installaties die zijn gericht op de feitelijke waterzuivering (in biologische zin) of de scheiding van het biologisch gezuiverde water van het slib. Ook andere ruimten die een niet weg te denken functie hebben in het afvalwaterzuiveringsprocédé vallen
onder deze vrijstelling (Hof ’s-Gravenhage 22 mei 1996, nr. 94/2474, Belastingblad 1996, blz. 758 (Rotterdam). In dezelfde procedure concludeerde het Hof tevens dat ook sprake is van een orgaan, instelling of dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon indien de activiteiten plaatsvinden in een vennootschap waarvan uitsluitend overheden aandeelhouder zijn. De vrijstelling vereist dat de installatie in beheer is bij een publiekrechtelijke rechtspersoon. Ten aanzien van een vergelijkbare installatie van een stichting die wel in de heffing werd betrokken, concludeerde Hof ’s- Gravenhage dat er sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel , maar in de cassatieprocedure concludeerde de Hoge Raad dat het gelijkheidsbeginsel niet was geschonden (arrest van 9 mei 2003, nr. 37517, LJN: AE7337)

Eerste lid, onderdeel e

De werktuigenvrijstelling is van toepassing op werktuigen welke verwijderd kunnen worden met behoud van hun waarde als zodanig en niet op zichzelf bezien als ruimten zijn aan te merken. Vergelijk onder andere de arresten voor de onroerende-zaakbelastingen
Hoge Raad 16 april 1980, nr. 19727, BNB 1980/ 183 (Beverwijk), Hoge Raad 17 juni 1992, nr. 27639, BNB 1992/296, Belastingblad 1992, blz. 577 (Venlo), Hof Arnhem 10 januari 1995, nr. 940837, Belastingblad 1995, blz. 382 (windmolen), Hof Arnhem 28 april 1995, nr. 922262, Belastingblad 1995, blz. 443 (Nijmegen) en Hof Leeuwarden 7 april 1995, nr. 900/92, Belastingblad 1995, blz. 523 (Leeuwarden), Hoge Raad 30 juni 1999, nr. 34134, BNB 1999/298, Belastingblad 1999, blz. 688 (Asfaltmenginstallatie) en Hoge Raad 7 juni 2000, nr. 34985, BNB 2000/230, Belastingblad 2000, blz. 723 (Franekeradeel). In deze laatste twee arresten introduceert de Hoge Raad het criterium van de uiterlijke herkenbaarheid. Daar de verwijzingsuitspraken in deze zaken sterk feitelijk zijn, is het in de praktijk nog onduidelijk wat er precies met dit criterium wordt bedoeld. Zie voor de verwijzingsuitspraak inzake de asfaltmenginstallatie Hof 's-Gravenhage 22 februari 2001, nr. 99/01787 en inzake de windmolens Hof Arnhem 18 december 2000, nr. 00/1107, Belastingblad 2001, blz. 416 (Franekeradeel). Van een werktuig is geen sprake indien een bestanddeel in hoofdzaak dienstbaar is aan de ruimte in die zin dat het bestanddeel het gebouw beter geschikt maakt voor gebruik. Zie Hoge Raad 2 maart 1994, nr. 29559, BNB 1994/113, Belastingblad 1994, blz. 303 (Leeuwarden).

Eerste lid, onderdelen f en g
In de onderdelen f en g zijn facultatieve vrijstellingen opgenomen. De systematiek van de facultatieve vrijstellingen sluit aan bij de systematiek voor de wettelijke vrijstellingen. De vrijstelling in onderdeel f is door de inwerkingtreding van de Politiewet (1 april 1994) niet van toepassing op politiebureaus. Door de regionalisering van de politie wordt een politiebureau namelijk niet gebruikt voor de publieke dienst van de gemeente.

Tweede lid
Dit lid bevat een uitzondering op de in het eerste lid, onderdeel f, opgenomen vrijstelling. De vrijstelling voor ruimten die bestemd zijn voor de publieke dienst geldt niet voor de eigenarenbelasting, indien die ruimten geen eigendom van de gemeente
zijn.

Derde lid
Als de waarde van de woondelen van een bedrijfsruimte minder dan 70% uitmaakt van de totale waarde van die zaak, is sprake van een bedrijfsruimte. Deze ruimten worden dus naar het tarief voor bedrijfsruimten aangeslagen en zouden zonder nadere regeling niet profiteren van de afschaffing van de gebruikersbelasting op roerende woonruimten. Door aanvaarding van een amendement-De Pater is een regeling getroffen voor bedrijfsruimten met woongedeelten: het woongedeelte wordt vrijgesteld voor de gebruikersbelasting bedrijfsruimte.
Vanaf 2007 wordt de waarde van het woongedeelte buiten de heffingsmaatstaf voor de gebruikersbelasting bedrijfsruimten gelaten. Dit geldt ook voor gedeelten van de bedrijfsruimte die dienstbaar zijn aan woondoeleinden. In de regeling vanaf 2007 wordt de vermindering dus al in het aanslagbedrag van de gebruikersbelastingen bedrijfsruimten verdisconteerd. Tegen een onjuiste toepassing van de vermindering kan dan bezwaar worden gemaakt in het bezwaarschrift tegen de aanslag. Voor toepassing en nadere uitwerking van dit lid wordt verwezen naar de Veelgestelde vragen over OZB-gebruikersbelasting en amendement-De Pater op www.vng.nl en www.wozinformatie.nl. Zie ook onderdeel 4 van de VNG-ledenbrief Lbr. 06/01 – wetswijziging onroerende-zaakbelastingen (4 januari 2006).

Artikel 6 Waardepeildatum
In dit artikel wordt aangesloten bij de wettekst en de volgorde van artikel 18 van de Wet WOZ zoals dat op 1 januari 2009 luidt.
Eerste lid
Artikel 6, eerste lid, van de verordening bepaalt dat de waarde van de ruimte wordt bepaald naar de staat die de ruimte op de waardepeildatum heeft. De waardepeildatum moet worden onderscheiden van de peildatum voor de belastingplicht. Degene die op 1 januari genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht dan wel gebruiker van een ruimte is, wordt als belastingplichtige aangemerkt. De eerste januari van dat jaar is dan de peildatum voor de belastingplicht.
Tweede lid
Artikel 6, tweede lid, van de verordening bepaalt dat de waardepeildatum één jaar voor het begin van het kalendaar jaar ligt waarvoor de waarde wordt bepaald. Voor 2009 geldt dus de waardepeildatum 1 januari 2008, enzovoorts.
Derde lid
Indien de waarde na de waardepeildatum als gevolg van de in dit lid genoemde feiten en omstandigheden een wijziging ondergaat wordt de waarde in afwijking van het derde lid bepaald naar de staat aan het begin van het kalenderjaar. Dit ongeacht de hoogte van de waardewijziging.

Artikel 7 Belastingtarieven

Algemeen
Het tarief van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten moet op grond van artikel 221, derde lid, van de Gemeentewet gelijk zijn aan het tarief voor de onroerende-zaakbelastingen. Met ingang van 1 januari 2008 zijn de limieten voor tarieven en tariefstijgingen afgeschaft (Wet van 7 december 2007, Stb. 570. Kamerstukken 31133). Gemeenten zijn vrij in het vaststellen van drie tarieven: een eigenarentarief en een gebruikerstarief voor niet-woningen en een eigenarentarief voor woningen. Daarbij gelden geen absolute of relatieve limieten. Wel is ter voorkoming van een onevenredige stijging van de collectieve lastendruk een macronorm afgesproken. Met ingang van 1 januari 2009 worden de tarieven naar een percentage van de waarde berekend (Stb. 2008, 262). De tarieven worden met ingang van 1 januari 2009 berekend naar een percentage van de waarde van de roerende woon- en bedrijfsruimte. Voor elke afzonderlijke belasting kan een apart percentage worden vastgesteld dat volgens artikel 220f van de Gemeentewet wel gelijkelijk moet zijn. Vaststellen van een degressief of progressief tarief is niet mogelijk. De wet stelt geen beperkingen voor het aantal cijfers achter de komma.

Macronorm
De regering heeft met de VNG afgesproken dat gemeenten zich collectief houden aan een macronorm, dat wil zeggen dat de stijging van de totale, landelijke OZB-opbrengsten niet boven een bepaalde limiet mogen uitgaan. Dat heeft echter geen gevolgen voor de vaststelling van de tarieven van een individuele gemeente. De macronorm is een bestuurlijke norm. Bij overschrijding van de norm vindt er een bespreking plaats tussen Rijk en gemeenten in het bestuurlijk overleg Financiële Verhoudingen in de maand april. Het Rijk kan uiteindelijk als machtsmiddel de hoogte van de uitkering uit het gemeentefonds gebruiken.

Artikel 8 Wijze van heffing
Ingevolge artikel 233 van de Gemeentewet kunnen gemeentelijke belastingen worden geheven bij wege van aanslag, bij wege van voldoening op aangifte of op andere wijze. Zie ook de modelverordening van de VNG waar gekozen is voor de heffing bij wege van aanslag. Voor een toelichting wordt verwezen naar de aan het begin van voornoemde uitgave opgenomen algemene toelichting, onderdeel B, onder 9 (Wijze van heffing), paragraaf ‘Heffing bij wege van aanslag’.

Artikel 9 Termijnen van betaling
In het eerste lid is geregeld dat aanslagen die in het jaar worden opgelegd, 2 vervaldagen hebben (1 maand en 2 maanden na de dagtekening) en dat voor aanslagen die na het jaar worden opgelegd hetzelfde geldt.
Uitzondering op het eerste lid vormt de automatische incasso. Indien geopteerd is voor automatische incasso worden bedragen tot € 5000 in maximaal 10 termijnen afgeschreven. Dit geldt alleen voor aanslagen die in hetzelfde jaar worden opgelegd als het belastingjaar. Als de aanslagen worden opgelegd na het belastingjaar dan zijn slechts drie termijnen toegestaan. Hetzelfde geldt indien de automatische incasso niet kan worden uitgevoerd bijvoorbeeld als gevolg van stornering, dan gelden ook drie termijnen.

Met het vervallen van de termijnen op de 25^{e} van de maand is aansluiting gezocht bij artikel 7 van het Reglement automatische incasso gemeentelijke belastingen gemeente Deventer. Daarin is namelijk bepaald dat de incassering van termijnen bij automatische incasso plaatsvindt tussen de 25^{e} en de 29^{e} van de maand.

Artikel 10 Nadere regels door het college van burgemeester en wethouders
De nadere regels welke door het college gegeven worden kunnen betrekking hebben op de aangifte formulieren, het gebruik van nachtregister ten behoeve van de heffing van toeristenbelasting, het opleggen van voorlopige aanslagen en de berekening van de te vergoeden invorderingsrente etc.

Artikel 11 Inwerkingtreding en citeertitel
In de verordening is een viertal leden opgenomen die betrekking hebben op de inwerkingtreding en citeertitel van de verordening.
In het eerste lid wordt de oude verordening van de gemeente Deventer ingetrokken, in het tweede en derde lid wordt de inwerkingtreding en de datum van ingang van de heffing geregeld en in het vierde de citeertitel.

Eerste lid
Het eerste lid regelt dat de oude verordening wordt ingetrokken met ingang van de datum van ingang van de heffing. De oude verordening blijft van toepassing op belastbare feiten die zich voor die datum hebben voorgedaan. Voor die belastbare feiten blijft heffing dus mogelijk op basis van de oude verordening, ook al is die verordening ingetrokken.

Tweede en Derde lid
Ingevolge artikel 139 van de Gemeentewet moeten gemeenten de besluiten tot het vaststellen, wijzigen of intrekken van belastingverordeningen bekend maken. Het niet voldoen aan de bekendmakingsplicht

kan leiden tot onverbindendheid van de belastingverordening (HR 31 maart 1993, nr. 28.034, BNB 1993/182,Belastingblad 1993, blz. 274; Hoge Raad 10 augustus 1998, nr. 33.632). Bekendmaking geschiedt door plaatsing van de integrale tekst van het besluit tot vaststelling of wijziging van de belastingverordening in het gemeenteblad, dan wel, bij gebreke daarvan in een andere door de gemeente algemeen verkrijgbaar gestelde uitgave.

Het feit dat de belastingverordening pas in werking treedt na bekendmaking, houdt slechts in dat de gemeente vóór dat tijdstip geen belastingaanslagen kan opleggen. De aanslagen kunnen echter wel betrekking hebben op de periode vanaf de datum van ingang van de heffing. Een voorbeeld kan dit toelichten. Op 1 november 1999 stelt de gemeenteraad de verordening vast met als datum van inwerkingtreding de achtste dag na de bekendmaking en als tijdstip van ingang van de heffing 1 januari 2000. De verordening wordt door de gemeente bekendgemaakt op 16 februari 2000. De verordening treedt in werking op 24 februari 2000 (achtste dag na de dag van bekendmaking). Vanaf dat moment kan de gemeente aanslagen opleggen. Deze aanslagen kunnen echter betrekking hebben op de periode vanaf het tijdstip van ingang van de heffing (in dit geval 1 januari 2000). In het vierde lid is de datum van ingang van de heffing opgenomen.

Vierde *lid*
In het vierde lid is in de citeertitel een jaartal genoemd. Het genoemde jaartal is het jaartal dat als eerste jaar geldt waarin op basis van deze verordening belasting op roerende woon- en bedrijfsruimten wordt geheven.